

**TRIBUNAL ADMINISTRATIF
DE MONTREUIL**

N° 2101809

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

Mme Y.

AU NOM DU PEUPLE FRANÇAIS

M. Jimmy Robbe
Rapporteur

Le Tribunal administratif de Montreuil

M. Guillaume Thobaty
Rapporteur public

(1^{ère} chambre)

Audience du 23 juin 2022
Décision du 7 juillet 2022

C+

Vu la procédure suivante :

Par une requête, enregistrée le 5 février 2021, et des mémoires, enregistré les 16 septembre et 9 novembre 2021, Mme S. Y., représentée par Me Reillac, demande au tribunal :

1°) d'annuler l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 ;

2) d'annuler la décision du 23 décembre 2020 par laquelle le directeur de la direction nationale d'enquêtes fiscales a rejeté sa demande d'indemnisation présentée sur le fondement de l'article L. 10-0-AC du livre des procédures fiscales ;

3°) d'enjoindre à l'Etat de l'indemniser à raison de son rôle d'aviseur fiscal à hauteur de trois millions et demi d'euros ;

4°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3000 euros sur le fondement de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Elle soutient que :

- elle a communiqué de nombreux documents à l'administration fiscale permettant de mettre à jour le système de fraude fiscale opéré par la banque UBS et ses clients, et ce jusqu'au moins le 16 mai 2018 ;

- l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 est illégal en ce qu'il conditionne le bénéfice de la possibilité d'indemnisation mise en place par l'article 109 de la loi du 29 décembre 2016 à la fourniture d'informations postérieurement à l'entrée en vigueur de cette loi, ajoutant dès lors une

condition contraire à la loi, alors que le principe d'effet immédiat permet à la règle nouvelle de produire des effets pour l'avenir à une situation née sous l'empire d'un régime antérieur ;

- elle doit pouvoir bénéficier d'une indemnisation d'un montant de 3 millions et demi d'euros, eu égard aux montants d'impôts éludés ayant pu être identifiés grâce aux informations qu'elle a communiquées, et dès lors qu'elle remplit tous les critères pour bénéficier d'une telle indemnisation en sa qualité d'aviseur fiscal.

Par trois mémoires en défense, enregistrés le 25 juin, le 28 septembre et le 7 décembre 2021, ce dernier n'ayant pas été communiqué, l'administrateur général des finances publiques chargé de la direction nationale des enquêtes fiscales conclut au rejet de la requête.

Il fait valoir que les moyens de la requête ne sont pas fondés.

Par ordonnance du 10 novembre 2021, la clôture de l'instruction a été fixée au 10 décembre 2021.

Par lettre du 2 juin 2022, les parties ont été informées, en application des dispositions de l'article R. 611-7 du code de justice administrative, de ce que le jugement était susceptible d'être fondé sur un moyen relevé d'office tiré de l'irrecevabilité pour tardiveté des conclusions à fin d'annulation de l'article 4 l'arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

Des observations en réponse à ce moyen d'ordre public ont été présentées par Mme Y., représentée par Me Reillac le 8 juin 2022, qui n'ont pas été communiquées.

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu :

- le livre des procédures fiscales ;
- la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 ;
- la loi n° 2019-1479 du 28 décembre 2019 ;
- le décret n° 2017-601 du 21 avril 2017 ;
- l'arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 ;
- le code de justice administrative.

Les parties ont été régulièrement averties du jour de l'audience.

Ont été entendus au cours de l'audience publique :

- le rapport de M. Robbe, premier conseiller,
- les conclusions de M. Thobaty, rapporteur public,
- les observations de Me Reillac,
- les observations de Mme Y.,
- et les observations de Mme M., représentant la direction nationale d'enquêtes fiscales.

Une note en délibéré présentée pour le ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique (direction nationale d'enquêtes fiscales), a été enregistrée le 24 juin 2022.

Considérant ce qui suit :

1. Madame S. Y., salariée de la société UBS France entre le 27 septembre 1999 et le 24 janvier 2012, date de son licenciement pour motif économique, déclare avoir transmis à l'administration fiscale des informations visant à dénoncer des faits constitutifs de blanchiment de fraude fiscale et de démarchage bancaire illicite. Par une lettre du 30 novembre 2020, elle a saisi la direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF) d'une demande de rétribution fondée sur L. 10-0 AC au livre des procédures fiscales. Par une décision du 23 décembre 2020, le directeur de cette direction a rejeté cette demande, au motif que les renseignements, transmis antérieurement au 1^{er} janvier 2017, ne peuvent donner lieu à indemnisation en application de l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017. Mme Y. demande l'annulation de l'article 4 de cet arrêté du 21 avril 2017 et de ce refus du 23 décembre 2020.

Sur les conclusions à fin d'annulation de l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 :

2. D'une part, aux termes de l'article R. 311-1 du code de justice administrative : « *Le Conseil d'Etat est compétent pour connaître en premier et dernier ressort : / (...) / 2° Des recours dirigés contre les actes réglementaires des ministres et des autres autorités à compétence nationale (...)* ». L'article R. 351-4 du même code dispose que : « *Lorsque tout ou partie des conclusions dont est saisi un tribunal administratif, une cour administrative d'appel ou le Conseil d'Etat relève de la compétence d'une de ces juridictions administratives, le tribunal administratif, la cour administrative d'appel ou le Conseil d'Etat, selon le cas, est compétent, nonobstant les règles de répartition des compétences entre juridictions administratives, pour rejeter les conclusions entachées d'une irrecevabilité manifeste insusceptible d'être couverte en cours d'instance (...)* ».

3. D'autre part, aux termes de l'article R. 421-1 du code de justice administrative : « *La juridiction ne peut être saisie que par voie de recours formé contre une décision, et ce, dans les deux mois à partir de la notification ou de la publication de la décision attaquée. (...)* ».

4. Il résulte des dispositions précitées de l'article R. 311-1 du code de justice administrative que les conclusions à fin d'annulation de l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 relèvent de la compétence en premier et dernier ressort du Conseil d'Etat et que le tribunal administratif est incompétent pour en connaître. Au surplus, l'arrêté en litige ayant été publié le 23 avril 2017 au Journal Officiel de la République Française, le délai de recours contentieux contre cette décision était expiré à la date d'introduction de la requête. Par suite, les conclusions tendant à l'annulation de cet article sont tardives et, par suite, irrecevables. Cette irrecevabilité étant manifeste et insusceptible d'être couverte en cours d'instance, il y a lieu pour le tribunal de rejeter ces conclusions.

Sur les conclusions à fin d'annulation de la décision 23 décembre 2020 :

5. Le I de l'article 109 de la loi du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 a, à titre expérimental et pour une durée de deux ans, prévu que le le Gouvernement peut autoriser l'administration fiscale à indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques, dès lors qu'elle lui a fourni des renseignements ayant amené à la découverte de certains manquements aux règles fiscales. Aux termes du II de cet article 109 : « *Le I entre en vigueur le 1^{er} janvier 2017* ». Le décret du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, abrogé au 28 janvier 2021, a autorisé la direction générale des finances publiques à indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques qui lui a fourni des renseignements ayant conduit à la découverte d'un manquement mentionné au premier alinéa du I de l'article 109 de la loi du 29 décembre 2016. L'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017 dispose que : « *Seuls les renseignements fournis à l'administration postérieurement à l'entrée en vigueur de l'article 109 de la loi du 29 décembre 2016 susvisée peuvent donner lieu à indemnisation* ».

6. Ce dispositif expérimental d'indemnisation a été pérennisé par le I de l'article 175 de la loi du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, qui a inséré un nouvel article L. 10-0 AC au livre des procédures fiscales, aux termes duquel, dans sa version en vigueur à la date de la décision en litige : « *Le Gouvernement peut autoriser l'administration fiscale à indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques, dès lors que cette personne lui a fourni des renseignements ayant amené à la découverte d'un manquement aux règles fixées à l'article 4 B, au 2 bis de l'article 39 ou aux articles 57, 123 bis, 155 A, 209, 209 B, 238 A ou au chapitre Ier du titre II de la première partie du livre Ier du code général des impôts ou d'un manquement aux obligations déclaratives prévues au deuxième alinéa de l'article 1649 A ou aux articles 1649 AA ou 1649 AB du même code. / A titre expérimental, jusqu'au 31 décembre 2023, le Gouvernement peut également autoriser l'administration fiscale à indemniser toute personne étrangère aux administrations publiques, dès lors que cette personne lui a fourni des renseignements ayant amené à la découverte de tout autre agissement, manquement ou manœuvre susceptible d'être sanctionné en application du c du 1 ou du 5 de l'article 1728, de l'article 1729, de l'article 1729-0 A, du 2 du IV ou du IV bis de l'article 1736, du I de l'article 1737, de l'article 1758 ou de l'article 1766 du code général des impôts, lorsque le montant estimé des droits éludés est supérieur à 100 000 €. / L'administration peut recevoir et exploiter les renseignements mentionnés aux premier et deuxième alinéas du présent article dans le cadre des procédures prévues au présent titre, à l'exception de celle mentionnée à l'article L. 16 B du présent livre lorsque ces renseignements n'ont pas été régulièrement obtenus par la personne les ayant communiqués à l'administration. / Les conditions et modalités de l'indemnisation sont déterminées par arrêté du ministre chargé du budget* ». Il résulte du III de cet article 175 que ces nouvelles dispositions entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2020. Aux termes de l'article R. 10-0 AC-1 du livre des procédures fiscales : « *La direction générale des finances publiques peut indemniser les personnes mentionnées aux premier et deuxième alinéas de l'article L. 10-0 AC.* ». Les dispositions précitées de l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017, édictées pour l'application du dispositif expérimental mentionné au point 5, doivent être regardées comme étant également applicables au dispositif pérenne désormais prévu par ce nouvel article L. 10-0 AC.

7. Le premier et le troisième alinéa de l'article L. 10-0 AC du livre des procédures fiscales renvoient, chacun, aux mêmes renseignements fournis à l'administration fiscale. Or, ce troisième alinéa autorise l'administration à les recevoir et à les exploiter quelle que soit la date à laquelle ces renseignements lui ont été fournis, alors que, ainsi qu'il a été indiqué au point 5,

l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 précité subordonne, pour l'application du premier alinéa, l'octroi d'une indemnisation à la condition que les renseignements aient été fournis à l'administration postérieurement au 1^{er} janvier 2017. Ainsi, si cet arrêté pouvait, conformément au dernier alinéa de l'article L. 10-0 AC du livre des procédures fiscales, fixer les conditions et modalités d'indemnisation des personnes ayant fourni à l'administration fiscale ces renseignements, il ne pouvait, sans méconnaître l'intention du législateur, fixer comme unique condition la date des renseignements fournis en ne tenant pas compte de ce que ceux-ci sont encore exploités par l'administration.

8. Or, à la date de la décision attaquée, l'administration ne conteste pas qu'elle exploitait toujours les renseignements fournis par Mme Y.. Par suite, celle-ci est donc fondée à se prévaloir, par la voie de l'exception, de l'illégalité des dispositions de l'article 4 de l'arrêté du 21 avril 2017 pris pour l'application de l'article 109 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, et à soutenir que le seul motif de la décision en litige, tiré de l'application de ces dispositions, est lui-même illégal.

9. Il résulte de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête, que Mme Y. est fondée à demander l'annulation de la décision du 23 décembre 2020 rejetant sa demande d'indemnisation présentée sur le fondement de l'article L. 10-0-AC du livre des procédures fiscales.

Sur les conclusions à fin d'injonction :

10. Aux termes de l'article L. 911-2 du code de justice administrative : « *Lorsque sa décision implique nécessairement qu'une personne morale de droit public ou un organisme de droit privé chargé de la gestion d'un service public prenne à nouveau une décision après une nouvelle instruction, la juridiction, saisie de conclusions en ce sens, prescrit, par la même décision juridictionnelle, que cette nouvelle décision doit intervenir dans un délai déterminé* ».

11. Eu égard au seul motif d'annulation retenu par le présent jugement, son exécution n'implique pas nécessairement qu'une indemnisation soit accordée à Mme Y., mais que la demande qu'elle a présentée soit de nouveau examinée. La décision d'attribution de l'indemnité étant prise, en vertu de l'article 1^{er} de l'arrêté du 21 avril 2017, par le directeur général des finances publiques, qui en fixe le montant, sur proposition du directeur de la direction nationale d'enquêtes fiscales, il y a lieu, d'enjoindre à cette première autorité de procéder à ce nouvel examen dans le délai de trois mois à compter de la notification du présent jugement.

Sur les conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

12. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'Etat la somme de 1 000 euros à verser à Mme Y. au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

DECIDE :

Article 1^{er} : La décision du 23 décembre 2020 rejetant la demande d'indemnisation présentée par Mme Y. sur le fondement de l'article L. 10-0-AC du livre des procédures fiscales est annulée.

Article 2 : Il est enjoint au directeur général des finances publiques de réexaminer la demande mentionnée à l'article 1^{er} ci-dessus, dans un délai de trois mois à compter de la notification du présent jugement.

Article 3 : L'Etat versera à Mme Y. la somme de 1 000 (mille) euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Article 4 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 5 : Le présent jugement sera notifié à Mme S. Y. et au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique (direction générale des finances publiques et direction nationale d'enquêtes fiscales).

Délibéré après l'audience du 23 juin 2022, à laquelle siégeaient :

- Mme Gosselin, président,
- M. Robbe, premier conseiller,
- M. Iss, premier conseiller.

Lu en audience publique le 7 juillet 2022.

Le rapporteur,

Signé

J. Robbe

Le président,

Signé

C. Gosselin

La greffière,

Signé

S. Le Chartier

La République mande et ordonne au ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique en ce qui le concerne, et à tous huissiers de justice à ce requis en ce qui concerne les voies de droit commun, contre les parties privées, de pourvoir à l'exécution de la présente décision.